

Proposta de um modelo-síntese para planejamento e controle orçamentário: Estudo de caso em uma empresa industrial

Graciela Dias Coelho Jones

Kárem Cristina De Sousa Ribeiro

Pablo Rogers

Resumo:

Este estudo tem como objetivo geral apresentar a relevância do Sistema de Informações Gerenciais como ferramenta essencial na estruturação de modelos de planilhas de acompanhamento da demonstração do resultado do exercício, para subsidiar o processo de tomada de decisão. Adicionalmente, enfatiza-se a importância da Contabilidade como instrumento de informação para o planejamento e controle financeiro. A metodologia utilizada foi o estudo de caso, realizado em uma empresa industrial do ramo alimentício, localizada no estado de Minas Gerais, operando com as atividades de produção e distribuição de seus produtos. Em termos de conclusão obteve-se que a elaboração do modelo proposto de planejamento e controle financeiro permitiu verificação mais precisa do comportamento das variáveis que compõem o resultado da empresa nos períodos considerados pelo estudo.

Área temática: *Gestão de Custos e Tecnologia da Informação*

Proposta de um modelo-síntese para planejamento e controle orçamentário: Estudo de caso em uma empresa industrial

Graciela Dias Coelho Jones (FAGEN/UFU) – gracieladias@click21.com.br

Kárem Cristina de Sousa Ribeiro (FAGEN/UFU) – kribeiro@ufu.br

Pablo Rogers (DAD/UFV e FEA/USP) – pablo@ufv.br

Resumo

Este estudo tem como objetivo geral apresentar a relevância do Sistema de Informações Gerenciais como ferramenta essencial na estruturação de modelos de planilhas de acompanhamento da demonstração do resultado do exercício, para subsidiar o processo de tomada de decisão. Adicionalmente, enfatiza-se a importância da Contabilidade como instrumento de informação para o planejamento e controle financeiro. A metodologia utilizada foi o estudo de caso, realizado em uma empresa industrial do ramo alimentício, localizada no estado de Minas Geras, operando com as atividades de produção e distribuição de seus produtos. Em termos de conclusão obteve-se que a elaboração do modelo proposto de planejamento e controle financeiro permitiu verificação mais precisa do comportamento das variáveis que compõem o resultado da empresa nos períodos considerados pelo estudo.

Palavras-chave: Orçamento Empresarial. Planejamento e Controle Financeiro. Sistemas de Informações Gerenciais.

Área Temática: Gestão de Custos e Tecnologia da Informação

1 Introdução

Planejar representa decidir-se antecipadamente. Decidir implica em optar por alternativas de ações excludentes, em função de preferências, disponibilidades, grau de aceitação ao risco etc. (FREZATTI, 2000, p.18). Fazendo a análise inversa decidir antecipadamente significa planejar o próprio futuro, sendo que estes planos podem ser concebidos a nível estratégico, administrativo ou operacional. A instabilidade dos mercados financeiros fez surgir, principalmente a partir das últimas décadas, a necessidade tática das empresas planejarem antecipadamente os seus negócios. De acordo com Castor (2000, p.1), a crescente complexidade do ambiente estratégico, o aumento exponencial dos dados e informações a respeito de variáveis controláveis e incontroláveis, bem como a rapidez com que as mudanças ambientais se operam “obriga à adoção de instrumentos mais expeditos de coleta e interpretação de dados e informações para reduzir os prazos de análise ambiental” no processo decisório. Nesta esteira, o planejamento e controle financeiro se constitui em uma ferramenta poderosa dentro da empresa que busca a adaptação ao mercado, em vista da objetivação da minimização dos custos organizacionais.

Este estudo baseia-se na crença na importância da informação com qualidade, bem como a sua adequada utilização, para subsidiar a gestão econômico-financeira das empresas. Dessa forma, os Sistemas de Informações são apresentados como determinantes para o sucesso do processo de planejamento e controle financeiro, e principalmente para instrumentalizar o processo de tomada de decisão.

Dentre as premissas básicas para o alcance do êxito econômico-financeiro esperado por uma empresa está o alicerce num sistema de informação confiável, que assegure aos gestores o conhecimento das variáveis mais expressivas na determinação dos seus

resultados.

Nesse sentido, o presente artigo visa propor um modelo-síntese para estruturação de planilhas de acompanhamento da demonstração do resultado do exercício com intuito de subsidiar o processo de tomada de decisão. Dessa forma, enfatiza-se a importância da Contabilidade como instrumento de informação para o planejamento e controle financeiro. Em termos metodológicos, aplicou-se o modelo-síntese proposto em uma empresa industrial do ramo alimentício, localizada no estado de Minas Gerais, operando com as atividades de produção e distribuição de seus produtos. Antes de se apresentar o estudo de caso, a próxima seção descreve um breve referencial teórico sobre Sistemas de Informação Gerencial e o papel da contabilidade como instrumento de tomada de decisão. Na seção três discute-se a metodologia da pesquisa para na seção seguinte analisar os resultados do estudo. A seção cinco termina com algumas considerações a título de conclusão.

2 Referencial Teórico

2.1 A Informação: Importância, Função e Características

A informação tem o seu papel de destaque como instrumento fundamental para garantir um processo de tomada de decisões eficaz. O aspecto essencial das informações para Arantes (1998) é o fato delas constituírem uma importante fonte do conhecimento da empresa, porém, não substituem a sabedoria e a inteligência humanas; apenas auxiliam a organizar o conhecimento.

Nakagawa (1993, p.62) recorda que:

No passado, a informação era obtida através de uma heterogeneidade de fontes e os gerentes processavam a informação com base em sua habilidade pessoal. Era freqüente os gerentes solicitarem uma informação sem o conhecimento adequado do impacto que teriam suas decisões em determinada área ou até mesmo outras áreas da empresa.

“A informação é, simultaneamente, a base e o resultado da ação executiva; fatos completos e atuais são essenciais para decisões adequadas” menciona Bio (1985, p. 120). Esse autor apresenta os dois tipos de informações existentes quanto à sua finalidade: informações operacionais e informações gerenciais e expõe que “ as informações de natureza gerencial destinam-se a ‘alimentar’ processos de tomada de decisão.”

Oliveira (1998, p.145), afirma que “ a forma de utilização da informação pode afetar a sua utilização e, portanto a própria utilização de um sistema para tomada de decisão.” Para que se possa decidir, com base em informações seguras, é fundamental que a empresa disponha de um adequado sistema de informações gerenciais, cujo grau de complexidade ou sofisticação dependerá das exigências e características do negócio, ou seja, para cada decisão o administrador deve estar seguro de que dispõe das informações com a profundidade e qualidade compatíveis a exigência de cada situação.

Frezatti (2000) destaca que, independentemente de onde as informações utilizadas pela empresa são retiradas, elas devem ser entendidas como premissas da administração, devendo por ela ser assumida. A informação sozinha não produz resultados, expõe Arantes (1998); ela não reduz custos, não aumenta a rentabilidade. “ Ela é um recurso que depende da ação do administrador para tornar-se um instrumento produtivo para a consecução dos resultados empresariais.” (ARANTES 1998, p.95)

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 50) expõem que “ a informação é a força integradora que combina os recursos organizacionais num plano coerentemente direcionado para a realização dos objetivos organizacionais.” As informações são úteis na medida que subsidiam os gestores na identificação das oportunidades no seu negócio através da revelação expressa nos próprios números da empresa, que retratam a situação momentânea das condições

econômico-financeiras e também, na medida em que possibilitam medidas corretivas de quaisquer situações que não condizem com a realidade proposta e com os resultados esperados.

O processo decisório para Catelli (2001, p.171):

“envolve os ajustamentos diários pelas condições dinâmicas com o objetivo de possibilitar a escolha do curso de ação mais apropriado para a implementação das decisões estratégicas. Assim, a informação é o fluido vital de qualquer sistema e a responsabilidade pelo desempenho de um sistema de informações adequado é a principal preocupação de qualquer administrador.”

Como forma de garantir a qualidade e a confiança nas decisões tomadas é indispensável que os gestores tenham acesso à informações que contemplem o comportamento dos ambientes internos e externos, ou seja, da análise criteriosa dessas duas variáveis.

A análise do ambiente interno está relacionada aos pontos fracos e pontos fortes da empresa e, para Frezatti (2000, p. 29) “é a forma pela qual a organização, depois de analisar o ambiente externo, se volta para dentro e identifica as necessidades de recursos requeridos para que possa atingir os seus objetivos.” Figueiredo e Caggiano (1997, p.79), expressam que “ao conduzirem a análise ambiental interna, os gestores terão muito o que aprender com as experiências passadas dos seus competidores, e identificar o fator-chave do sucesso e estarão aptos a comparar seus próprios pontos fortes e fracos com o dos concorrentes.”

Por outro lado, “as variáveis exógenas são as que independem da ação da empresa, cabendo à mesma apenas tomar decisões para melhorar o impacto das variações positivas e minimizar o impacto de variações negativas” (MOREIRA 2002, p. 45). Para Frezatti (2000, p. 27), “ a análise externa é a maneira pela qual a organização olha o ambiente externo e identifica as oportunidades que pretende auferir.” Ele sugere também que a sua periodicidade seja estabelecida de modo a assegurar uma base de referência constante.

Daí, ser fundamental o acompanhamento das mudanças ocorridas no ambiente externo e a simultânea identificação das oportunidades e ameaças que porventura podem resultar à empresa. O ideal seria que o responsável pelo processo de tomada de decisões fosse capaz de antever os resultados e efeitos das mudanças que estejam ocorrendo no meio de sua atuação. A busca e a atualização constante das informações não é uma tarefa fácil. Porém, a pior atitude é a de não se predispor nesta busca por um mínimo de informações, visando redução dos efeitos de surpresas indesejáveis, que podem comprometer os resultados previstos.

2.2 Sistema de Informação Contábil-Gerencial

O'Brien (2002, p.17), define sistema como “um grupo de componentes interrelacionados que trabalham juntos rumo a uma meta comum recebendo insumos e produzindo resultados em um processo organizado de transformação.” Perez Júnior *et. al.* (1997, p. 31) fazem distinção entre dado e informação e analisa conceitos para posteriormente definir Sistema de Informações Gerenciais, conforme segue:

“Dado é qualquer elemento identificado em sua forma bruta que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação. Informação é o dado trabalhado que permite ao executivo tomar decisões. Gerencial é o processo administrativo (planejamento, organização, direção e controle) voltado para resultados.”

Com base nestas definições ele apresenta o significado de Sistema de Informações Gerenciais (SIG). O Sistema de Informações Gerenciais, segundo Perez Junior *et al.* (1997), é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa e que proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.

“Os gerentes (...) devem encarar os dados como um recurso importante que eles precisam aprender a manejar adequadamente para garantir a sobrevivência de suas organizações.” (O’ BRIEN 2002, p.150). Bio (1985) apresenta, para efeito de planejamento e controle, que as aplicações mais freqüentes em sistemas envolvem:

- Previsão de Vendas: sistema que auxilia a tomada de decisões para determinação do plano de vendas. É de fundamental importância no planejamento, uma vez que a alocação de recursos de toda empresa é função do plano de vendas, que representam a premissa interna predominante no planejamento.
- Orçamentos: o sistema orçamentário, se bem projetado, envolve toda a organização e produz informações que refletem quantitativamente as decisões tomadas no planejamento.
- Custos e Contabilidade.

O’ Brien (2002, p, 188) dá uma dimensão mais ampla às aplicações expostas por Bio (1985), quando expressa que “as principais categorias de sistemas de informação financeira incluem a administração de caixa e investimentos, orçamentos de capital, previsão financeira e planejamento financeiro.” O’ Brien (2002, p. 8) ressalta que:

“O sucesso de um sistema de informação não deve ser medido apenas por sua eficiência em termos de minimizar custos, tempo e uso de recursos de informação. O sucesso também deve ser medido pela eficácia da tecnologia da informação no apoio às estratégias de uma organização, na capacitação de seus processos empresariais, no reforço de suas estruturas e culturas organizacionais e no aumento do valor comercial do empreendimento.”

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 50) mencionam que “desde que a informação afeta a sorte da organização de maneira fundamental, é importante que ela seja efetivamente organizada e eficientemente manipulada, e isto é alcançado através de um sistema de informações gerenciais.”

Nakagawa (1993, p. 47) expressa que:

“Para serem eficazes os gerentes precisam produzir resultados e estes decorrem de suas próprias ações. A qualidade das ações, entretanto, depende do processo de tomada de decisões dos gerentes, o qual, por sua vez, requer o suporte de um adequado sistema de informações.”

O’Brien (2002, p.247) ressalta que “o tipo de informações requeridas pelos tomadores de decisão está diretamente relacionado com o nível de tomada de decisão gerencial e o grau de estrutura nas situações de decisão que eles enfrentam.” Oliveira (1998, p. 43), em concordância, afirma que “o processo de administração nas empresas utiliza a informação como apoio às decisões, através de sistemas informativos (...)” Neste contexto, ele apresenta, dentre outros os benefícios que o sistema de informações pode trazer para as empresas:

- melhoria na tomada de decisões, através do fornecimento de informações mais rápidas e precisas;
- estímulo de maior interação entre os tomadores de decisão;
- fornecimento de melhores projeções dos efeitos das decisões;
- redução do grau de centralização de decisões na empresa.

Para Helfert (2000), os pacotes de software desenvolvidos para modelagem financeira não são nada mais do que representações matemáticas das relações básicas contábeis, de índices e formatos apoiados em fórmulas automáticas, que calculam, atualizam e exibem dados e resultados em qualquer formato desejado.

O sistema de informação mais freqüente de apoio ao planejamento e controle, para Bio

(1985) é resultado exatamente da integração conceitual e informativa dos sistemas orçamentários, de custos e de contabilidade. A forma mais simples de modelagem financeira é encontrada na utilização de planilhas eletrônicas, para representar um conjunto de relações para análise e manipulação. (HELFFERT, 2000).

Catelli (2001) menciona que um sistema de informação eficiente, que revelará a necessidade de ações corretivas no momento oportuno, possibilitando aos gestores julgar se seus objetivos são apropriados ou não, por causa das mudanças ambientais constantes, é um pré-requisito para um desempenho eficaz da função controle.

“Existem tantas maneiras de utilizar a tecnologia da informação nos negócios quanto atividades a serem executadas, problemas a serem resolvidos e oportunidades comerciais a serem buscadas” (O’ BRIEN 2002, p. 171). Helfert (2000) argumenta que o uso fácil de modelos computadorizados permite que sejam analisados, pelo analista, vários conjuntos de suposições e avaliação de resultados alternativos. Estes modelos têm a sua importância devido ao fato de fornecer aos gestores os subsídios para a análise de alternativas e de estratégias a serem adotadas.

Importante observar que, ao possibilitar uma visão de conjunto da organização, o sistema de informação contribui para a gestão de forma harmoniosa de todas as áreas da empresa, identificando seus pontos fracos e fortes. Ao evidenciar a íntima inter-relação entre os efeitos das decisões efetivadas para a resolução dos problemas, possibilita a identificação das ações que maximizam as potencialidades da empresa e, em conseqüência, contribuem para melhores resultados. Bio (1985, p. 107) reforça que “ (...) nas decisões do pessoal da alta administração, as aplicações disponíveis requerem alto grau de interação do tomador de decisão com o sistema.”

O processo de gestão é apoiado pelo sistema de informação da empresa, que se constitui num mecanismo de feedback. Para O’ Brien (2002, p. 18), “o conceito de sistema se torna ainda mais útil pela inclusão de dois componentes adicionais: feedback e controle.” Ele ainda define que “feedback são dados sobre o desempenho de um sistema” e “controle envolve monitoração e avaliação do feedback para determinar se um sistema está se dirigindo para a realização de sua meta.” Ele ainda complementa que “o feedback muitas vezes é considerado como parte do conceito da função de controle porque, como tal, é parte necessária de sua operação.”

Desta forma, os sistemas de informações da empresa precisam ser estruturados para suprir a necessidade de feedback do processo de gestão da empresa, nas fases de planejamento, execução e controle de suas atividades. Para Figueiredo e Caggiano (1997, p.46), “controle é um sistema de feedback que possibilita aos desempenhos serem comparados com os objetivos planejados; controle é essencial para a realização de planejamento de longo e curto prazo.”

Ainda, mencionam sobre a função do controle que está intimamente ligada à função de planejamento por um sistema de feedback que informa o resultado de decisões passadas. Este sistema é necessário para avaliação da qualidade do processo decisório e para seu aperfeiçoamento. O sistema de feedback é também, considerado por Figueiredo e Caggiano (1997, p.47) como “um instrumento de controle nas decisões, pois proporciona meios para avaliação contínua do desempenho corrente em face ao planejado estrategicamente.”

“Os SIG trazem benefícios para a empresa, à medida que otimizam o processo de gestão, reduzem os custos das operações, permitem a melhoria no acesso de informações, a rapidez na tomada de decisões, o aumento da produtividade e eficiência das gestões, a tomadas antecipada de decisões e a melhoria dos resultados econômicos, financeiros e operacionais.” (PEREZ JÚNIOR *et. al.*, 1997, p.31)

A identificação de modelo de sistema de informação adequado para o processo decisório não deve limitar-se a geração de informações, mas procurar prever as necessidades

dessa informação para a fixação e o acompanhamento de políticas, para os processos de planejamento e controle, para o acompanhamento das operações, para a resolução de problemas especiais, conforme apresenta Bio (1985).

Para O' Brien (2002), um sistema de informação depende dos recursos humanos, de *hardware*, *software*, dados e redes para executar atividades de entrada, processamento, produção, armazenamento e controle que convertem recursos de dados em produtos de informação.

A essência do planejamento e do controle é a tomada de decisão, que depende de informações oportunas de conteúdo adequado e confiável, pressupondo certo grau de consciência por parte dos executivos sobre os processos decisórios em que estão envolvidos e o desenvolvimento de um sistema de informação sintonizado com as necessidades de informações desses processos decisórios, de acordo com a visão de Bio (1985, p. 45).

Este posicionamento é reforçado por Oliveira (1998, p. 143) através da afirmação: “o processo administrativo apresenta a tomada de decisão como elemento básico; e para um adequado processo decisório é necessário ter um sistema de informações eficiente.” De acordo com O' Brien (2002, p. 29), “quando os sistemas de informação se concentram em fornecer informações e apoio para a tomada de decisão eficaz pelos gerentes, eles são chamados sistemas de apoio gerenciais.” O autor complementa que “fornecer informações e apoio para tomada de decisão por parte de todos os tipos de gerentes (...) é uma tarefa complexa.” (O'BRIEN, 2002, p.29)

É de fundamental importância que cada empresa tenha como objetivo permanente o aperfeiçoamento e atualização do seu sistema de informações, através da utilização de mecanismos avançados e modernos de controle e de análise, que assegurem a continuidade e permanência dos negócios da empresa, bem como, garantam o subsídio de informações necessárias ao processo de tomada de decisões e avaliação adequada do desempenho empresarial.

Importante considerar que o sistema de informações permite a integração entre padrões, orçamento e contabilidade, dando suporte aos gestores, e também operacionalizam a adequação entre os três sistemas, considerando-os um único banco de dados, capaz de fornecer as informações necessárias ao processo de tomada de decisão e avaliação de desempenho.

Perez Júnior *et. al.* (1997), mencionam que o sistema de informações, através de seu sistema contábil e com base nas informações geradas pela execução do orçamento, fornece a situação real da empresa decorrente das operações realizadas. O' Brien (2002, p.187) menciona que:

“Os sistemas de livros contábeis consolidam dados recebidos de contas a receber, contas a pagar, folha de pagamento e outros sistemas de informação contábil. Ao final de cada período contábil, eles fecham os registros de uma empresa e produzem o balancete contábil, o demonstrativo de resultados e o balanço geral da empresa, além de vários relatórios de receita e despesa para a administração.”

De acordo com Nakagawa (1993) a Contabilidade tem como objetivo principal permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. Daí observa-se a informação para o processo de planejamento, ou seja, previsibilidade. Ele, ainda reforça que a contabilidade “tem como objetivo o fornecimento de informações para vários usuários, de forma a propiciar-lhes decisões informadas (...)” (NAKAGAWA 1993, p. 74). Iudícibus (1998, p.21) menciona que:

“A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos (...), colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais

analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.”

A contabilidade gerencial precisa apoiar-se em fundamentos racionais para que seja possível a sua utilização da forma esperada, ou seja, para o processo de tomada de decisões, faz-se necessário que os dados estejam dispostos de forma que garanta clareza e facilidade de identificação das informações (O’ BRIEN 2002, p. 185).

Outra importante consideração a ser feita é quanto à diferença apresentada pela contabilidade com o objetivo de atendimento ao fisco, quando são levadas em conta a forma absoluta do que a lei e as normas estabelecem, da contabilidade utilizada com a finalidade de dar suporte e gerar informações adequadas e em conformidade com as necessidades dos gestores para a gestão dos negócios.

O relatório contábil, apresentado por Marion (2003, p. 39), “é a exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela contabilidade”, que conforme mencionado por ele tem como objetivo relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade os principais fatos registrados pela contabilidade em determinado período. Ele menciona que os relatórios contábeis são também conhecidos por informes contábeis e ainda, destaca os mais importantes que são as demonstrações financeiras (terminologia utilizada pela Lei das S.A), ou demonstrações contábeis (terminologia preferida pelos contadores mais conservadores), que ao fim de cada período social a diretoria fará elaborar, por estabelecimento da Lei das S.A.

A finalidade da Contabilidade para Franco (1989, p.19) é “estudar e controlar o patrimônio das entidades, para fornecer informações sobre sua composição e suas variações.” É importante salientar que pode-se atribuir à contabilidade o papel de instrumento de informações para os processos de planejamento e controle empresarial, sabendo-se que ela é responsável pela elaboração da tão importante ferramenta de avaliação de desempenho empresarial, as demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos (DOAR) e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (ou Mutações do Patrimônio Líquido).

A contabilidade pode, então, ser considerada como um mecanismo de informação ou sistema de avaliação com objetivo de garantir e sustentar os seus usuários com relatórios, demonstrativos e análises de natureza financeira e econômica, possibilitando o conhecimento e identificação de tendências futuras, suprimindo os tomadores de decisões de informações confiáveis e com qualidade que garantam o sucesso e a continuidade dos negócios da empresa.

3 Metodologia

O estudo de caso foi a metodologia adotada para a realização do trabalho. Yin (2001, p. 19) menciona que “os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo como e por que (...)”. O autor expressa que “o estudo de caso é apenas uma das muitas maneiras de se fazer pesquisa em ciências sociais,” como é a situação apresentada.

Yin (2001, p. 79) menciona que “realizar um estudo de caso começa com a definição dos problemas ou temas a serem estudados e o desenvolvimento de um projeto de estudo de caso.” O objeto de estudo deste trabalho constitui-se de uma empresa industrial do ramo de alimentício, localizada no estado de Minas Gerais, operando com as atividades de produção e distribuição de seus produtos. Nela foi analisada a importância do planejamento orçamentário e o respectivo controle de sua execução e também a implantação de modelos de relatórios gerenciais para suporte no processo de tomada de decisão. A empresa é uma franquia composta por uma fábrica e três depósitos de distribuição, atendendo uma população de mais de dois milhões de habitantes nas cidades do Triângulo Mineiro, Alto Paranaíba e Noroeste

de Minas. Situa-se entre as grandes empresas em recolhimento de ICMS da região.

Para não revelar a razão social da empresa estudada, no sentido de manter o sigilo quanto às estratégias da empresa, atribuiu-se a ela a denominação de Empresa Excelência. Yin (2001, p.105) afirma que “as evidências para um estudo de caso podem vir de seis fontes distintas: documentos, registros em arquivo, entrevista, observação direta, observação participante e artefatos físicos.”

No presente trabalho, as fontes de evidências foram provenientes de documentação, registros em arquivo e observação direta. O levantamento da documentação para a realização do trabalho foi originário de pesquisa documental (fontes primárias) e pesquisa bibliográfica (fontes secundárias). O levantamento de dados primários foi realizado nos arquivos privados da empresa estudada, através de livre acesso à coleta das informações necessárias, mantido o sigilo de sua razão social, da mesma forma que os dados secundários, tais como relatórios internos, dados históricos da empresa.

A fonte de documentos utilizada foi de arquivos particulares e com o tipo de documentos escritos. O desenvolvimento deste trabalho procedeu-se através, primeiramente, da técnica de pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias, através de revisão bibliográfica da literatura nos assuntos relacionados ao tema do trabalho, bem como de pesquisa científica.

Lakatos e Marconi (1991, p. 183) mencionam que a finalidade da pesquisa bibliográfica “é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto (...)”. Uma segunda fonte de evidência adotada pelo trabalho foi à observação direta, e de acordo com Yin (2001, p.115), as provas observacionais são, em geral, úteis para fornecer informações adicionais sobre o tópico que está sendo estudado.

Uma terceira fonte de evidência foi a observação participante que segundo a definição de Yin (2001, p.116) “é uma modalidade especial de observação na qual (...) você pode assumir uma variedade de funções dentro de um estudo de caso e pode, de fato, participar dos eventos que estão sendo estudados.” Yin (2001, p.154) menciona que independente da estratégia analítica específica escolhida para o estudo de caso, deve-se fazer de tudo para ter a certeza de que a análise é de alta qualidade.

4 Análise dos Resultados

A demonstração de resultado do exercício é um dos relatórios mais importantes. Pode-se afirmar que por meio das informações nela contidas torna-se possível ter um resumo do comportamento de todas as variáveis que compõem o resultado da empresa, e mais especificamente, o próprio resultado (prejuízo ou lucro) de um determinado período.

A Tabela 1, denominada Planilha de Acompanhamento Mensal da DRE, é um modelo de planilha comparativa da performance dos resultados mensais de três meses consecutivos do ano 2006, em que é destacada, através da metodologia da Análise Vertical, a participação de cada uma das variáveis que compõem a demonstração do resultado do exercício, em relação ao faturamento bruto. Esta planilha considera para o mês que está sendo destacado no exemplo, o mês de junho, quais são os desvios orçamentários de cada uma das contas e a participação de cada uma delas em relação ao faturamento; participação que pode ser comparada com a performance do mês anterior e com a projeção para o mês seguinte.

A metodologia de realização da Análise Vertical, com base no faturamento bruto foi aplicada, considerando-se a importância da previsão das vendas para o processo orçamentário. Ressalta-se ainda que a base para elaboração do planejamento orçamentário é a previsão do faturamento.

O modelo permite, não apenas o acompanhamento da execução orçamentária, mas possibilita um comparativo a curto prazo dos resultados da empresa e das suas variáveis

determinantes.

	MAIO		JUNHO				JULHO	
	REALIZADO	% FAT	ORÇADO	REALIZADO	DESVIO	% FAT	ORÇADO	% FAT
FATURAMENTO BRUTO	8.131.174,10		8.875.382,69	9.069.149,46	2,18		8.033.948,66	
Matriz	3.862.481,98	47,50	3.909.066,51	4.074.420,92	4,23	44,93	3.522.695,40	43,97
Unidade 2	2.000.016,54	24,60	2.435.314,84	2.388.978,56	(1,90)	26,34	2.217.835,81	27,58
Unidade 3	1.511.348,23	18,59	1.651.945,32	1.827.317,27	10,62	20,15	1.502.026,30	19,74
Unidade 4	757.327,35	9,31	879.056,02	778.432,71	(11,45)	8,58	791.391,15	8,71
(-) DEDUCOES FAT. BRUTO	(761.132,61)	9,36	(920.919,51)	(853.287,95)	7,34	9,41	(714.349,41)	8,86
(=) RECEITA BRUTA OPERACIONAL	7.370.041,49	90,64	7.954.463,18	8.215.861,51	3,29	90,59	7.319.599,25	91,14
(-) DEDUCAO REC. BRUTA OPERAC.	(1.696.211,76)	20,86	(1.829.233,09)	(1.881.763,45)	(2,87)	20,75	(1.619.513,40)	20,37
(=) RECEITA OPERACIONAL LIQUIDA	5.673.829,73	69,78	6.125.230,09	6.334.098,06	3,41	69,84	5.700.085,85	70,77
(-) CUSTO MERCADORIA VENDIDA	(4.306.749,87)	52,97	(4.424.862,93)	(4.644.960,57)	(4,97)	51,22	(4.002.788,98)	50,53
(=) RESULTADO BRUTO	1.367.079,86	16,81	1.700.367,16	1.689.137,49	(0,66)	18,63	1.697.296,87	20,24
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	(2.200.123,39)	27,06	(1.944.425,52)	(2.039.562,59)	(4,89)	22,49	(1.941.204,84)	22,79
(=) RESULTADO OPERAC. LÍQUIDO	(833.043,53)	10,25	(244.058,36)	(350.425,10)	(43,58)	3,86	(243.907,97)	2,55
(+) OUTRAS RECEITAS Ñ OPERAC.	292.183,92	3,59	310.638,39	541.163,81	74,21	5,97	321.357,95	4,90
(=) RESULT. ANTES IRPJ / C.S	(540.859,61)	6,65	66.580,03	190.738,71	186,48	2,10	77.449,98	2,35

Tabela 1 – Planilha de Acompanhamento Mensal da DRE

Fonte: Elaborado pelos autores

Analisando a Tabela 1 denominada Planilha de Acompanhamento Mensal da DRE, algumas considerações podem ser feitas para as variáveis faturamento bruto, deduções, custo da mercadoria vendida e despesas operacionais, que compõem a formação do resultado.

Com base no faturamento bruto total realizado no mês de maio, no valor de R\$8.131.174,10 e no mês de junho, no valor de R\$9.069.149,46 acredita-se que o faturamento bruto total previsto para julho, no valor de R\$8.033.948,66 é perfeitamente atingível. Contudo, a contínua queda apresentada pela matriz é preocupante, inclusive na projeção do faturamento bruto, para o mês de julho.

Observa-se que o faturamento bruto da matriz perdeu participação em relação ao faturamento bruto total, de maio para junho. Em maio, representava um percentual de 47,50% do faturamento bruto total e em junho reduziu participação, representando apenas 44,93%; uma perda muito significativa. Esta redução da participação da matriz foi absorvida pela unidade 2, que aumentou a sua participação de 24,60% em maio para 26,34% em junho e pela unidade 3 que também elevou a sua participação de 18,59% para 20,15%.

Outro ponto a ser observado através do Tabela 1 refere-se ao desvio apresentado pela unidade 4 no mês de junho, quanto ao êxito no alcance das metas de faturamento bruto previsto. O desvio foi de 11,45%, que traduzido em valor real representa o montante de R\$100.623,31; valor bastante expressivo quando comparado ao resultado final atingido no referido mês, de R\$190.738,71.

Pode ser observada, pela análise da Tabela 1, que as deduções sobre o faturamento bruto, constituídas pelo IPI (imposto sobre produto industrializado) e pelo ICMS/ST (imposto sobre a circulação de mercadoria e serviço – substituição tributária) tiveram uma variação inexpressiva de suas participações em relação ao faturamento bruto, ou seja, no mês de maio 9,36% e no mês de junho 9,41%. Porém, a previsão para o mês de julho considera uma redução do percentual de participação para 8,86%, que representa um valor previsto de \$714.349,41. Isso implica numa redução da incidência do IPI e do ICMS/ST sobre o

faturamento bruto e conseqüente aumento no resultado previsto.

Por outro lado, o comportamento das deduções sobre a receita bruta operacional, constituídas pelo ICMS, PIS, Cofins, Devolução de Vendas e Descontos incondicionais mantiveram uma participação em relação ao faturamento bruto em torno de 20%, nos meses de maio e junho, e também para a previsão do mês de julho.

Após análise da Tabela 1, conclui-se que o Custo das Mercadorias Vendidas tiveram uma queda da participação em relação ao faturamento bruto de maio para junho, o que pode ser reflexo de uma maior rigidez nos controles operacionais. Os referidos custos contavam com uma participação de 52,97% em maio, e em junho esta participação foi reduzida para 51,22% do faturamento bruto. Obviamente, que esta redução refletiu no resultado do exercício do mês de junho, elevando-o.

Alerta sobre a grande e expressiva redução das participações das despesas operacionais de maio para julho. No mês de maio, as despesas operacionais representavam em termos percentuais, 27,06% do faturamento bruto da empresa. Este percentual reduziu para a casa de 22% nos meses de junho e julho.

Pode-se concluir que a empresa é altamente dependente das outras receitas não operacionais. No mês de junho, a empresa contava com um resultado operacional líquido, de prejuízo de R\$350.425,10. O lucro antes do imposto de renda e da contribuição social ocorreu em função da existência das outras receitas não operacionais. O resultado antes do imposto de renda e da contribuição social representou 2,10% do faturamento bruto; percentual muito menor do que o representado pelas outras receitas não operacionais, de 5,97%.

A Tabela 2, denominada Planilha Comparativa das DREs anuais é um modelo de planilha que compara as performances de cada uma das variáveis da demonstração do resultado do exercício, ou seja, a sua participação em relação ao faturamento bruto, com a utilização da metodologia da Análise Vertical.

Porém, o comparativo é realizado em relação ao mesmo mês, junho dos dois últimos anos, quando é possível avaliar a evolução e o desempenho, levando-se em conta o fator sazonalidade.

Tabela 2 – Planilha Comparativa das DREs anuais

	2004		2005		2006	
	REALIZADO	% FAT	REALIZADO	% FAT	REALIZADO	% FAT
FATURAMENTO BRUTO	8.451.285,98		8.598.982,82		9.069.149,46	
(-) DEDUÇÕES FATURAMENTO BRUTO	(1.037.911,00)	12,28	(848.104,06)	9,86	(853.287,95)	9,41
= RECEITA BRUTA OPERACIONAL	7.413.374,98	87,72	7.750.878,76	90,14	8.215.861,51	90,59
(-) DEDUÇÕES REC. BRUTA OPERACIONAL	(1.766.487,28)	20,90	(1.848.000,43)	21,49	(1.881.763,45)	20,75
= RECEITA LÍQUIDA OPERACIONAL	5.646.887,70	66,82	5.902.878,33	68,65	6.334.098,06	69,84
(-) CUSTO MERCADORIA VENDIDA	(4.307.621,16)	50,97	(4.230.648,06)	49,20	(4.644.960,57)	51,22
= RESULTADO BRUTO	1.339.266,54	15,85	1.672.230,27	19,45	1.689.137,49	18,63
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	(1.883.747,40)	22,29	(2.281.835,10)	26,54	(2.039.562,59)	22,49
= RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO	(544.480,86)	6,44	(609.604,83)	7,09	(350.425,10)	3,86
(+) OUTRAS REC. Ñ. OPERACIONAIS	626.768,99	7,42	355.505,01	4,13	541.163,81	5,97
(=) RESULT. ANTES IRPJ/CS	82.288,13	0,97	(254.099,82)	2,95	190.738,71	2,10

Fonte: Elaborado pelos autores

Através da análise dos anos 2004, 2005 e 2006 com a utilização da Tabela 2, pode-se verificar as variáveis que contaram com variações expressivas em relação ao faturamento

bruto e, inclusive tomar decisões no sentido de anular o impacto das mesmas nos resultados futuros.

Como ponto positivo pode ser destacada a redução percentual da participação das deduções do faturamento bruto de 12,28% para 9,41%, de 2004 para 2006, que contribuiu para a elevação da receita líquida operacional em 2006. As despesas operacionais retornaram para a casa dos 22% de participação em 2006.

Constata-se que o percentual dos custo da mercadoria vendida teve um aumento significativo da sua participação, passando de 49,20% em 2005, para 51,22% em 2006. Se o percentual de participação de 2005 tivesse sido mantido, o resultado da empresa teria sido ainda melhor.

Com base nas informações extraídas dos modelos das tabelas propostas, algumas considerações foram realizadas, para auxiliar no processo de tomada de decisão. Através do modelo da Tabela 1, pôde-se levantar alguns questionamentos e ainda apresentar algumas medidas a serem implementadas. Nesse sentido, alguns questionados levantados quanto ao faturamento, deduções, CMV e despesas e receitas operacionais, e medidas a serem implementadas poderiam assim ser enunciados:

1. Por quê a previsão do faturamento bruto da matriz, para o mês de julho está apresentando queda na sua participação em relação ao faturamento bruto total?

Algumas medidas a serem implementadas:

- Criar as condições de favorecimento a consecução das metas de faturamento bruto, para a matriz;
 - Rever a previsão do faturamento bruto da matriz;
2. Quais foram os motivos que impediram o alcance da meta do faturamento previsto para a unidade 4, no mês de junho? A política de preços da empresa tem sido avaliada? A equipe de vendas está atuando de forma satisfatória? A política de crédito está adequada?

Algumas medidas a serem implementadas:

- Rever os preços praticados;
 - Verificar a possibilidade de trabalhar de forma mais rígida os esforços de vendas da unidade 4, para a consecução da meta de faturamento;
 - Avaliar o processo de política e concessão de crédito;
3. Por quê motivo houve redução do percentual de deduções sobre o faturamento bruto, previsto para o mês de julho? Existe crédito de ICMS previsto? Houve aumento da previsão de volume de vendas de produtos com alíquotas mais baixas?

Algumas pontos a serem verificados:

- Rever a previsão das deduções sobre o faturamento bruto;
- Identificar a existência de aumentos da previsão de vendas de produtos com alíquotas mais baixas.

4. Quais são os motivos considerados para a redução da participação do CMV sobre o faturamento bruto, para o mês de julho? Existe algum programa interno de redução dos custos?

Questão a ser realizada:

- Realizar levantamento sobre a precisão dos custos dos meses de maio e junho, bem como a veracidade dos registros realizados.
5. O que originou a grande redução nas despesas operacionais do mês de maio para o mês de junho?

Questões a serem avaliadas:

- Executar um levantamento detalhado, que identifique os reais motivos da expressiva redução da participação das despesas operacionais em relação ao faturamento bruto.
6. Existe segurança no estabelecimento da previsão das despesas operacionais, considerando o novo patamar de participação das mesmas sobre o faturamento bruto?
 7. Qual é a composição das outras receitas não operacionais?

Questões a serem avaliadas:

- A atividade da empresa tem sido promissora? O negócio da empresa tem sido viável?
- É justificável a empresa manter-se num negócio em que a sua operação não se paga?
- O que pode ser feito para melhorar o resultado operacional da empresa?

Com base nas respostas aos questionamentos levantados a empresa tem a possibilidade de elaborar um plano de ação a ser implementado com o objetivo de otimização dos seus resultados, e inclusive, definições sobre a sua permanência no mercado e continuidade dos seus negócios.

Quando a empresa disponibiliza, por intermédio do Sistema de Informação, informações devidamente ordenadas e organizadas na forma de relatórios estruturados, os gestores contam com maior subsídio, para o processo de tomada de decisão. Importante ressaltar que a abordagem apresentada contempla um período de tempo limitado, apenas para apresentação do modelo, mas pode ser estendido para todos os meses do ano. O desenvolvimento do modelo apresentado pelo presente estudo pode ser adaptado a outros ramos de atividade e, inclusive a empresas comerciais e a prestadoras de serviço.

5 Conclusão

É bastante comum a utilização das informações orçamentárias para o processo de tomada de decisão, considerando-se que elas servem de parâmetro para projeção da futura situação econômica da empresa. Tão importante quanto o planejamento orçamentário, para a

empresa, é o controle da sua execução. Este controle deve ser exercido na mesma periodicidade dos fechamentos contábeis, ou seja, após os encerramentos mensais pela contabilidade.

Quando a empresa trabalha com uma periodicidade mensal de acompanhamento orçamentário, ela automaticamente cria mecanismos de controle que garantem o alcance dos resultados anteriormente previstos, ou seja, os resultados das projeções. O acompanhamento permite que desvios ocorridos em determinadas contas sejam conhecidos e, em caso de irregularidades, que estas sejam reparadas evitando novas incidências nos próximos períodos.

Importante ressaltar, também, que o orçamento perde o sentido de ferramenta de controle se não estiver atrelado a um rigoroso processo permanente de acompanhamento da sua execução, ou seja, o planejamento e o controle devem caminhar juntos.

O Sistema de Informações é um determinante no processo de gestão orçamentária, ao permitir que um grande volume de dados sejam processados, organizados e agrupados de forma a atingirem o objetivo de serem um importante veículo de informação e um poderoso instrumento para a tomada de decisão.

A integridade das informações é um fator decisivo para garantir segurança, uma vez que todas as decisões empresariais são tomadas considerando-se os aspectos relevantes apresentados por essas informações, quais sejam, as variáveis que participam da realidade da empresa.

Deve-se considerar que, em muitos casos torna-se mais favorável a empresa manter-se como está ao invés de tomar decisões com base em informações errôneas, inadequadas, desatualizadas e fora da realidade do negócio. A responsabilidade pelo desenvolvimento de um sistema de informações adequado é imprescindível ao processo decisório e a sua atualização e ajustes devem ser uma atividade permanente dentro das empresas, uma vez que atualmente as informações têm atingido uma velocidade muito expressiva, nunca antes vista.

As variáveis endógenas precisam e tem a obrigatoriedade de serem controladas de forma precisa e confiável, considerando-se que elas estão dentro dos limites e dos acessos de comando da empresa, ou seja, controles internos eficientes podem conduzir a uma condição de eficácia dos resultados esperados.

Por outro lado, as variáveis exógenas, dificilmente terão a mesma precisão de controle mantido em relação às variáveis endógenas, devido ao fato de estarem sujeitas a variações do ambiente externo e das condições de mudança do cenário global da economia, da política, dentre outros, que podem ser do conhecimento da empresa e serem acompanhados por ela, mas que estão fora do seu controle. Pode ser conferido ao Sistema de Informação, a característica de instrumento para organização dos dados da empresa e imprescindível ao processo decisório.

A elaboração dos modelos de planilhas de acompanhamento da DRE permitiu uma verificação mais precisa do comportamento de todas as variáveis que compõem o resultado do exercício, e inclusive, a identificação dos impactos de cada uma delas na composição dos resultados dos períodos considerados pelo estudo.

A partir dos modelos de planilhas propostas pelo presente estudo, algumas considerações foram realizadas e alguns questionamentos foram levantados, para direcionar a empresa no seu processo decisório e na busca por melhores resultados. O modelo proposto teve a sua aplicabilidade testada pelo presente estudo, e pode ainda ter os seus resultados comprovados no decorrer do seu desenvolvimento.

Referências

ARANTES, Nélio. **Sistemas de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. 439 p.

BERNARDES, Cyro. Teoria Geral da Administração: A Análise Integrada das Organizações. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1993. 286p.

BIO, Sérgio Rodrigues. Sistemas de Informação: Um Enfoque Gerencial. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 1985. 183 p.

CASTOR, Belmiro V. J. Planejamento Estratégico em Condições de Elevada Instabilidade. Revista da FAE, Curitiba, v.3, n.2, p.1-7, maio/ago, 2000.

CATELLI, Armando. Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 2001. 596p.

FIGUEIREDO, Sandra & CAGGIANO, Paulo César. Controladoria: Teoria e Prática. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1997. 276p.

FRANCO, Hilário. Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços: de acordo com a nova Lei das S.A., Lei nº 6.404, de 15/12/1976. 15ª edição. São Paulo: Atlas, 1989. 342p.

FREZATTI, Fábio. Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2000. 180 p.

HELPERT, Erich A. Técnicas de Análise Financeira: Um Guia Prático para Medir o Desempenho dos Negócios. 9ª edição. Porto Alegre: Bookman, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade Gerencial. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. 332 p.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos da Metodologia Científica. 3ª edição revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 1991. 270p.

MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2003 502 p.

MOREIRA, José Carlos. Orçamento Empresarial: Manual de Elaboração. 5ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2002. 205p.

NAKAGAWA, Masayuki. Introdução à Controladoria: Conceitos, Sistema, Implementação. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 1993. 104p.

O'BRIEN, James A., Sistemas de Informação e as Decisões Gerenciais na Era da Internet. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002. 436p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. Sistemas de Informações Gerenciais: Estratégias, Táticas, Operacionais. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 1998. 275p.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandes, PESTANA, Armando Oliveira e FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. Controladoria de Gestão: Teoria e Prática. 2ª Edição. São Paulo: Atlas: 1997. 190 p.

YIN, Robert K. Estudo de Caso: Planejamento e Métodos. 2ª edição. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.